



## EVENTUAIS EFEITOS SANCIONATÓRIOS DA EXTRAFISCALIDADE E SUA (IN) ADEQUAÇÃO AO ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO

### POSSIBLE PUNITIVE EFFECTS OF EXTRAFISCALITY AND ITS (IN) ADEQUACY TO THE BRAZILIAN LEGAL ORDER

<sup>1</sup>Carlos Rogério De Oliveira Londe

<sup>2</sup>Fernanda Antunes Guedes

#### RESUMO

O presente artigo trata de aspectos introdutórios ao estudo da extrafiscalidade, principalmente as diferenças entre sanção e extrafiscalidade (para além daquela diferenciação extremamente básica pela qual a sanção decorre de ato ilícito, enquanto a extrafiscalidade possui como pressuposto o exercício de atividades lícitas), iniciando com a localização da extrafiscalidade no sistema constitucional brasileiro, principalmente o tributário, passando pelo conceito, requisitos e modalidades tanto das sanções como da própria extrafiscalidade, com ênfase especial no princípio da proporcionalidade, para, ao final, tentar responder se, na prática, pode-se aplicar uma extrafiscalidade de forma tão equivocada que ela, ao invés de estimular ou desestimular atividades, acabem por se tornar um empecilho para o desenvolvimento de atividades lícitas. Para tanto, adotou-se como metodologia a pesquisa bibliográfica, com análise de textos teóricos, decisões judiciais e normas jurídicas.

**Palavras-chave:** Direito tributário, Extrafiscalidade, Sanção, Controle, Proporcionalidade, Igualdade

#### ABSTRACT

This article deals with introductory aspects to the study of extrafiscality (tax policy), especially the differences between sanction and extrafiscality (beyond that extremely basic differentiation by which the sanction arises from tort, while extrafiscality has the exercise of lawful activities as presuppose), starting with the location of extrafiscality within the Brazilian constitutional system, especially the tax system, through the concept, requirements and procedures of both sanctions and extrafiscality, with special emphasis on the principle of proportionality, for in the end, to try to answer whether, in practice, extrafiscality can be applied so wrongly that it, rather than encourage or discourage activities, will eventually become a hindrance to the development of legal activities. Therefore, it is adopted as methodology the bibliographical research, with analysis of theoretical texts, judicial decisions and legal rules.

**Keywords:** Tax law, Tax policy, Sanction, Control, Proportionality, Equality

<sup>1</sup> Mestre em Direito pela Faculdade de Direito Milton Campos, FDMC, Minas Gerais - MG, (Brasil). E-mail: [lobato@sachacalmon.com.br](mailto:lobato@sachacalmon.com.br)

<sup>2</sup> Mestranda em Direito Empresarial pela Faculdade de Direito Milton Campos, FDMC - Minas Gerais - MG, (Brasil). Professora de Direito Administrativo e Direito Ambiental na Faculdade de Sabará, Minas Gerais - MG, (Brasil). E-mail: [fernanda.antunes.guedes@gmail.com](mailto:fernanda.antunes.guedes@gmail.com)



## 1 – INTRODUÇÃO - A EXTRAFISCALIDADE À LUZ DO SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO

O sistema constitucional brasileiro aborda, no artigo 3º, incisos I e III, dentre objetivos da República Federativa do Brasil, a construção de uma sociedade “livre, justa e solidária”, assim como a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das “desigualdades regionais e sociais”.

No artigo 170, ao tratar da Ordem Econômica, a nossa Constituição também destaca como finalidade “assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social” e mediante a valorização do trabalho humano e da livre iniciativa.

No intuito de estabelecer uma sociedade justa, na qual seja valorizada a pessoa humana, resguardada sua dignidade é que se encontra inserida a extrafiscalidade.

A tributação realizada através das normas tributárias com fins extrafiscais ou simplesmente normas tributárias indutoras traduz-se em importante instrumento na efetivação de tais objetivos e princípios consagrados na Constituição Federal, estimulando ou induzindo.

Sendo normas de natureza tributária com atuação na ordem econômica, devem seguir os princípios regentes tanto da ordem tributária quanto da econômica e não devem ultrapassar os limites impostos pelos princípios da propriedade privada, da proibição ao confisco, da livre concorrência, da legalidade tributária, da capacidade contributiva, dentre inúmeros outros.

Nesse contexto, impõe-se um estudo sobre proporcionalidade e igualdade como instrumentos de controle das medidas tributárias extrafiscais.

Para tanto, serão analisados alguns aspectos relativos à sanção, tais como conceitos, modalidades e requisitos, tarefa que será repetida no que diz respeito à extrafiscalidade, para, ao final, proceder-se à comparação entre os dois institutos, verificar-se sobre a possibilidade ou não de um instituto invadir a esfera de atuação do outro, utilizando-se como metodologia a pesquisa bibliográfica, com análise de textos teóricos, decisões judiciais e normas jurídicas, dentro de uma análise crítica.

## 2 – SANÇÃO

A sanção é central ao Direito e à ordem jurídica estatal, principalmente a partir de “quando se superou a equivocada concepção de serem a antijuridicidade – sua hipótese – e o ato punível – seu pressuposto – contrários e avessos ao direito” (SILVA, 2007). Exatamente em face da importância do tema (sanção) é que Norberto Bobbio (1989) afirmou que (...) *sobre o*



*problema da sanção foram derramados rios de tinta pelos clássicos (...) e que talvez não haja problema da filosofia do direito que tenha atraído maiores e mais ferozes discussões, e que tenha sido objeto de maiores indagações e reflexões.*

Assim, torna-se importante estudar uma breve evolução histórica do conceito de sanção, bem como seus requisitos e espécies.

## 2.1 – Conceitos

Cesare Beccaria (2009) entendia a sanção como o único remédio capaz de frear o *espírito despótico* do ser humano, garantindo a proteção do *depósito* de liberdades individuais (à qual cada indivíduo renunciou para se agrupar com outros indivíduos e se proteger dos inimigos comuns, a que Beccaria denominou *soberania da nação*) frente às tentativas de usurpação pelos particulares componentes daquele grupo, já que, ainda com Beccaria, “a tendência do homem é tão forte para o despotismo, que ele procura, incessantemente, não só retirar da massa a sua parte de liberdade, como também usurpar a dos outros”.

Léon Duguit (2005), por sua vez, entende a sanção como o instrumento adequado apto à preservação da solidariedade social entre os indivíduos de determinado grupo, reagindo (via sanção) a qualquer atentado que vise a sua minoração ou mesmo eliminação.

Hans Kelsen (1938), a seu turno, na sua clara diferenciação entre normas de conduta e normas de sanção (além das normas de organização, que não interessam ao presente estudo), entende a sanção como a pena ou a execução que, primeiramente, eram conferidos *àqueles cujos interesses, assim protegidos pela ordem jurídica, são lesados. É o filho quem, no sistema da <vendetta>, deve vingar-se do assassino do pai.* Em seguida, o autor austríaco menciona a imputação de tais funções ao Estado: *só mais tarde é que estes actos se tornaram a função exclusiva de certos indivíduos qualificados como órgãos do Estado no sentido estrito, agentes públicos.*

Bentham entende que a propensão do cidadão em cumprir ou não o mandamento estatal se encontra primordialmente na motivação de seu ato, podendo haver motivos de ordem prática e de ordem especulativa. Como os motivos especulativos atuam senão no pensamento, eles não são aptos a induzir comportamentos, característica que identifica os motivos práticos, que, por sua vez, se dividem em duas espécies: a dor, da qual a coerção (castigo) é o melhor exemplo, e o prazer, exemplificado pelos prêmios (motivos sedutores). Para Bentham, como ambas são capazes de induzir comportamentos, elas “configuram fontes capazes de conferir força obrigatória a

qualquer norma ou regra de conduta e, exatamente por esta razão, podem ser chamadas de sanção.” (MASSON, 2007).

Note-se que Bentham alarga o conceito de sanção, passando a nele incorporar consequências positivas de atos praticados por particulares, diferentemente dos teóricos anteriores, algo que é bastante importante para o presente trabalho, já que, por este conceito, a extrafiscalidade (indução de comportamentos humanos por intermédio da tributação) poderia ser considerada uma sanção mesmo quando há um estímulo à prática de determinados atos.

O ponto comum em todas as definições acima (e várias outras) é a sanção como uma consequência negativa imposta àquele que descumpriu um dever jurídico, ou seja, como uma penalidade àquele que praticou um **ato ilícito**.

Não se olvida que há autores que enxergam na sanção outras características, como funções educativa e retributiva, mas, para os fins do presente artigo, interessa a sanção como reprimenda, como pena.

## 2.2 - Modalidades

Bentham classifica as sanções em:

- **Sanções físicas:** a dor e o prazer decorrem dos impulsos e restrições que derivam de circunstâncias naturais, independentemente da vontade humana;
- **Sanções políticas:** são as sanções aplicadas pelas autoridades políticas, por determinação do poder soberano e segundo sua vontade;
- **Sanções morais:** são as sanções aplicadas por pessoas da comunidade, mas sem fundamento no poder público; e
- **Sanções religiosas:** a dor e o prazer são proporcionados por uma autoridade divina, um ser superior.

Interessam-nos aqui apenas as “sanções políticas” (que nada têm a ver com a atual definição de sanções políticas, inclusive expressamente vedadas no ordenamento jurídico brasileiro, como preconizam as súmulas 70, 323 e 547 do Supremo Tribunal Federal). Atualmente, um nome mais adequado para as “sanções políticas” de Bentham seria “sanções jurídicas”.

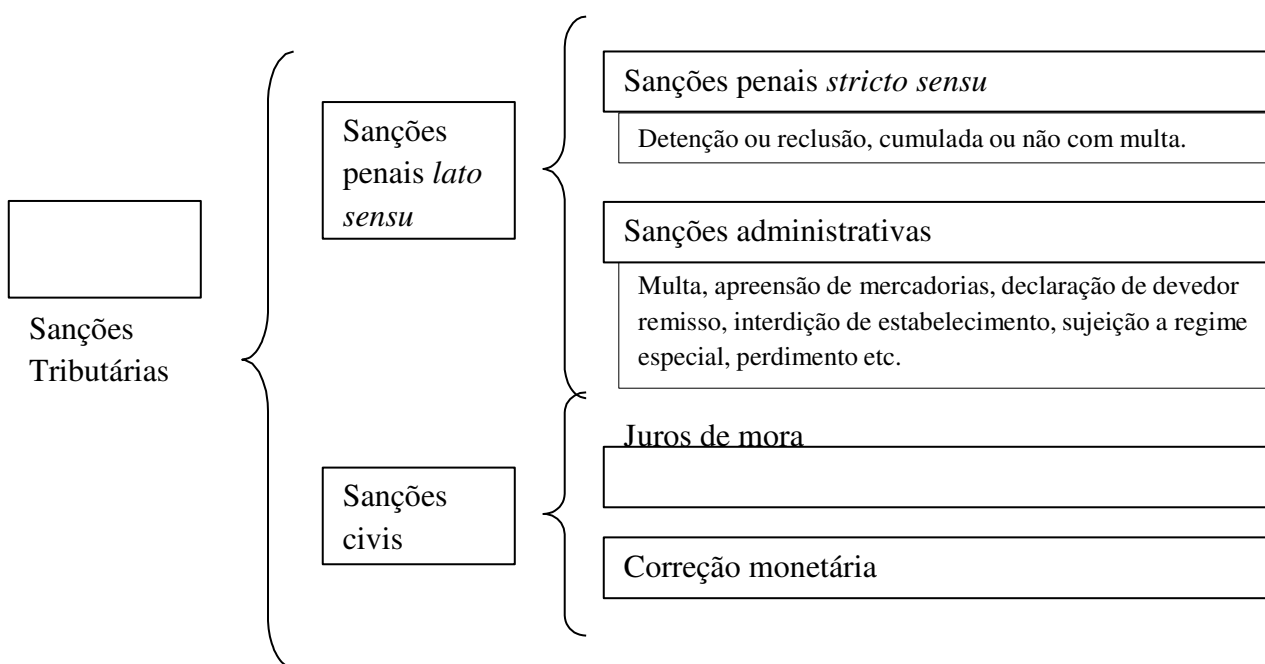
Com o desenvolvimento do Direito e sua divisão em diversos subsistemas (Direito Administrativo, Direito Penal, Direito Civil, Direito Tributário, entre outros), passou-se a mencionar sanções administrativas, sanções penais, sanções tributárias, que, intrinsecamente, são



sanções jurídicas (sanções políticas para Bentham), distinguindo-se quase que exclusivamente pelo subsistema do direito que a fundamenta e, secundariamente, pela sua

força, que inegavelmente é maior no Direito Penal, único ramo hábil a aplicar sanções privativas de liberdade aos indivíduos, e menor nos demais ramos, que aplicam sanções restritivas de direito e pecuniárias. Outra distinção é a autoridade competente para a aplicação das sanções, que é apenas a autoridade judicial no Direito Penal, ao passo que as demais sanções podem ser aplicadas por autoridades administrativas.

Especificamente em relação às sanções tributárias, Ives Gandra da Silva Martins (1998, p. 39) cita a seguinte classificação de Roberto V. Calvo:



Tal classificação demonstra a existência de sanções mais severas (penais *lato sensu*) do que as outras (civis), pois aquelas efetivamente impõem uma diminuição na liberdade e/ou no patrimônio do indivíduo remisso, enquanto estas apenas corrigem o *quantum* devido a valor presente, impedindo que o credor (no caso tributário, o Estado) receba um valor desatualizado a título de tributo, o que certamente geraria prejuízo ao erário e enriquecimento ilícito para o cidadão.

Outra classificação das sanções tributárias vem do magistério de Onofre Alves Batista Júnior (2001), para quem as sanções tributárias, além de se dividirem em objetivas e subjetivas e, em outro giro, em formais e materiais, as divide também em sanções civis, que visam a garantir o pontual pagamento da obrigação tributária, e administrativas, que efetivamente possuem um claro caráter punitivo.

## 2.3 - Requisitos

Cumpra indagar, então, a respeito da existência ou não de limites à instituição de sanções por parte do Estado.

É inegável, em um primeiro plano, a necessidade de lei para a instituição de sanções, em face do princípio da legalidade.

Em segundo plano, indaga-se se a Administração Pública é livre para instituir sanções tributárias em qualquer patamar. Parece-nos que não, no que acompanhamos o entendimento da Suprema Corte Nacional. Na Ação Declaratória de inconstitucionalidade

551/RJ, o STF analisou dispositivos do Ato das Disposições Transitórias da Constituição Fluminense estipulando a multa pelo não recolhimento de impostos e taxas em no mínimo o dobro do valor do tributo e, havendo sonegação, em no mínimo cinco vezes o valor:

Art. 57

(...)

§2.º - As multas consequentes do não recolhimento dos impostos e taxas estaduais aos cofres do Estado não poderão ser inferiores a duas vezes o seu valor.

§3.º - As multas consequentes da sonegação dos impostos ou taxas estaduais não poderão ser inferiores a cinco vezes o seu valor.

Entendeu o STF pela inaplicabilidade de tal instituto em face do efeito confiscatório que tal delimitação das multas acarretaria:

O artigo 150, IV, da Carta da República veda a utilização de tributo com efeito confiscatório. Ou seja, a atividade fiscal do Estado não pode ser onerosa a ponto de afetar a propriedade do contribuinte, confiscando-a a título de tributação.

**Tal limitação ao poder de tributar estende-se, também, às multas decorrentes de obrigações tributárias**, ainda que não tenham elas natureza de tributo. Nesse sentido, o RE 91707, Rel. Min. Moreira Alves (...).

Grifos inseridos

O mesmo entendimento foi adotado nos Recursos Extraordinários 754.544/GO e 582.461/SP; no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 833.106/GO, o STF limitou a multa tributária a 100% (cem por cento):



1. O Tribunal de origem manteve a cobrança de multa tributária, prevista em lei estadual, no percentual de 120% do valor da obrigação principal. Assentou não implicar inconstitucionalidade previsão legal de penalidade pecuniária em patamar superior ao valor do próprio tributo, ausente o caráter confiscatório da sanção. A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP- Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/> sob o número 7419228. Supremo Tribunal Federal 25/11/2014 PRIMEIRA TURMA A G .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 833.106 GOIÁS RELATOR : MIN. MARCO AURÉLIO AGTE.( S ) : ESTADO DE GOIÁS PROC.( A / S)(ES) : PROCURADOR - GERAL DO ESTADO DE GOIÁS AGDO.( A / S ) : AKAEMBU TRANSPORTES E COMERCIO LTDA ADV.( A / S ) : KEYLANE TELES SILVA BORGES E OUTRO ( A / S ) R E L A T Ó R I O O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Em 2 de outubro de 2014, dei provimento ao extraordinário, consignando: RECURSO EXTRAORDINÁRIO – MULTA TRIBUTÁRIA – CONFISCO – OCORRÊNCIA – PRECEDENTES – PROVIMENTO. 1. O Tribunal de origem manteve a cobrança de multa tributária, prevista em lei estadual, no percentual de 120% do valor da obrigação principal. Assentou não implicar inconstitucionalidade previsão legal de penalidade pecuniária em patamar superior ao valor do próprio tributo, ausente o caráter confiscatório da sanção. A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011. 2. Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais.

O mesmo entendimento relativo às multas se estende às demais espécies de sanção. Por exemplo, o STF (ADI 395/SP) já entendeu pela ausência de irregularidades na apreensão de mercadorias até que houvesse a comprovação da posse legítima de quem a transporta:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 163, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DE SÃO PAULO: INOCORRÊNCIA DE SANÇÕES POLÍTICAS. AUSÊNCIA DE AFRONTA AO ART. 5º, INC. XIII, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. 1. A retenção da mercadoria, até a comprovação da posse legítima daquele que a transporta, não constitui coação imposta em desrespeito ao princípio do devido processo legal tributário. 2. Ao garantir o livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, o art. 5º, inc. XIII, da Constituição da República não o faz de forma absoluta, pelo que a observância dos recolhimentos tributários no desempenho dessas atividades impõe-se legal e legitimamente. 3. A hipótese de retenção temporária de mercadorias prevista no art. 163, § 7º, da Constituição de São Paulo, é providência



para a fiscalização do cumprimento da legislação tributária nesse território e consubstancia exercício do poder de polícia da Administração Pública Fazendária, estabelecida legalmente para os casos de ilícito tributário. Inexiste, por isso mesmo, a alegada coação indireta do contribuinte para satisfazer débitos com a Fazenda Pública. 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente.

Já no Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 633.239/RS, o mesmo STF entendeu que a apreensão de mercadorias por tempo indeterminado e em desacordo com a finalidade legal configura sanção política, sendo, portanto, inadmitida:

No presente caso, todavia, a retenção operada pela autoridade coatora, segundo as próprias informações prestadas nos autos do mandado de segurança (fls. 27), tinha por escopo constituir ‘meio de prova material da infração da legislação tributária’, nos termos do artigo 81 da Lei estadual n. 6.537/73.

Tratando-se, portanto, de providência acauteladora com finalidade probatória, o Tribunal recorrido acolheu a orientação mais adequada ao direito de propriedade, limitando a retenção das mercadorias – e, por via de consequência, a privação das prerrogativas dominiais de gozo, fruição e disposição das coisas – ao período estritamente necessário para documentar-se a infração tributária cometida pelo contribuinte. Ante o exposto, nego provimento ao agravo regimental.

Assim, pode-se afirmar que a sanção tributária, para os fins do presente trabalho, se consubstancia como uma punição pelo não cumprimento de um dever legal.

Podem ser penais *lato sensu*, que se subdivide em penais *estrito sensu* e as sanções administrativo-tributárias, como a aplicação de multas, a apreensão de mercadorias, entre outros; e as sanções civis, que se subdividem em juros de mora e correção monetária.

Como visto, a estipulação de sanções deve obrigatoriamente realizar-se mediante lei e deve respeitar todos os direitos e garantias assegurados pelo ordenamento constitucional aos contribuintes, especialmente, mas não exclusivamente, o princípio do não confisco.

Sacha Calmon (2001, p. 51) limita os tipos de sanções possíveis (qualitativos) e até que ponto pode o sujeito passivo tributário ser responsabilizado pelo descumprimento do dever tributário (quantitativo).

Segundo os critérios qualitativos, as sanções fiscais somente podem ser pecuniárias (multas) e nunca privativas de liberdades e direitos.

Em relação aos limites quantitativos, Calmon entende que as multas tributárias não podem atingir confisco ou perdimento de bens. Uma multa excessiva, para punir transgressores torna-se uma forma indireta de confisco vedado na Constituição Brasileira com as devidas exceções expressamente autorizadas pelo constituinte.





### 2.3.1 – Princípio da Proporcionalidade e as Sanções Tributárias

A sanção jurídica nada mais é que um instrumento de alcançar uma finalidade principal de interesse público, que é a repressão à prática de atos ilícitos, mas também uma finalidade secundária, que se consubstancia na prevenção da consumação de um dano ao Erário mediante intimidação, retribuição e ressarcimento.

Desta forma, destaca Régis Fernandes de Oliveira (1985, p.71), *a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição*. O princípio da proporcionalidade constitui instrumento normativo essencial para controle dos excessos na definição de sanções.

Assim, a sanção que não guarde proporcionalidade com a falta praticada se torna contrária ao ordenamento jurídico e, portanto, ilícita, o que não se pode admitir em um estado democrático de Direito.

O controle da atividade sancionatória poderá ser exercido pelo Poder Legislativo, em momento anterior à ocorrência da infração, mediante o estabelecimento de padrões para a imposição de sanções e após a aplicação da sanção, pelo Poder Judiciário, sempre que verificado que esta seja irrazoável, desproporcional ou excessiva.

## 3 -EXTRAFISCALIDADE

Diferentemente da sanção, que há muito intriga os jusfilósofos, o tema da extrafiscalidade apenas recentemente tem representado efetiva preocupação aos operadores do direito, tendo sido por muito tempo relegado aos economistas. Tal observação, por certo, não demonstra diminuição da importância da extrafiscalidade tanto para a Economia quanto para o Direito, especialmente o Tributário.

### 3.1 - Conceito

É importante, nestas linhas iniciais, traçar a origem da extrafiscalidade dentro da intervenção estatal na ordem econômica; esta pode dar-se de forma direta, em que o Estado atua diretamente na condição de empresário, seja em regime de monopólio (intervenção direta por absorção), ou em regime de concorrência com os empresários particulares (intervenção direta por participação), bem como de forma indireta, em que o Estado, ao invés de atuar diretamente, induz ou determina a forma como os particulares deverão agir. A intervenção

indireta pode dar-se por direção, em que o Estado se utiliza de comandos imperativos, cogentes e impositivos de determinados comportamentos a todos os empresários, como o tabelamento de preços (SCHOUERI, 2005), ou, fora do âmbito econômico, o alistamento militar obrigatório; por outro lado, a intervenção indireta pode dar-se por intermédio de induções, em que são dadas ao agente econômico alternativas cumuladas com estímulos e desestímulos, induzindo o agente a trilhar determinado caminho, mas sem qualquer ilicitude caso não se decida por trilhar o caminho desejado pelo estado.

É exatamente na intervenção indireta por indução que se enquadra a extrafiscalidade, cujo objetivo é a “consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas (...)” (NABAIS, 2009).

Pode-se também dizer que a extrafiscalidade representa um acréscimo em relação à mera obtenção de receitas tributárias, sempre ligada a valores constitucionais, tendo por principais exemplos as isenções, as imunidades, os benefícios fiscais, entre outros (GOUVÊA, 2006).

Gouvêa (2006) ainda divide as concepções de extrafiscalidade em restrita e ampla. São exemplos de autores com definição restrita Fábio Fanucchi, Ruy Barbosa

Nogueira, Misabel Derzi e Casalta Nobais, entre outros. Exemplificativamente, para Misabel

Derzi (2007):

Costuma-se denominar extrafiscal aquele tributo que não almeja, prioritariamente, prover o Estado dos meios financeiros adequados a seu custeio, mas antes visa a ordenar a propriedade de acordo com a sua função social ou a intervir em dados conjunturais (injetando ou absorvendo a moeda em circulação) ou estruturais da economia. Para isso, o ordenamento jurídico, a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido ao legislador tributário a faculdade de estimular ou desestimular comportamentos, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, ou da concessão de benefícios e incentivos fiscais. A Constituição expressamente os admite para promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país (art. 151, I) (...)

O aspecto comum entre os conceitos restritos é que a efetivação da extrafiscalidade se dá apenas por intermédio de agravamentos ou alívios intrinsecamente fiscais, de “institutos que implicam aumento ou redução da carga tributária” (GOUVÊA, 2006). Em outras palavras, para tais autores, a extrafiscalidade visa apenas a objetivos econômicos e se limita a induzir ou reprimir comportamentos. Outro ponto comum em tais definições é a separação quase



que hermética entre fiscalidade e extrafiscalidade como institutos absolutamente dissociados entre si.

A seu turno, autores como Ricardo Lobo Torres entendem que a fiscalidade e a extrafiscalidade encontram-se em uma união inseparável, atuando ambas em conjunto não apenas na economia, mas também na sociologia, na política, induzindo e reprimindo comportamentos também na cultura, artes etc.

Cristóbal J. Borrero Moro (1999), citado por Gouvêa (2006), vai além ao afirmar que a extrafiscalidade é uma exigência constitucional moderna, já que o conceito tradicional de tributo tem sofrido mutações e não mais se coaduna com a atual realidade de um Estado social e democrático de direito, já que “el ‘ensanchamiento de las actividades públicas ha conducido a um progresivo y coetáneo ensanchamiento del concepto de gasto público’”<sup>1</sup>, o que, por sua vez, exige “una clara ampliación de los mecanismos a través de los cuales se financia esse gasto publico”<sup>2</sup>, pois esse gasto público não mais se limita à mera obtenção de recursos, “sino que se encaminan al cumplimiento directo de los objetivos constitucionales”<sup>3</sup>.

### 3.2 – Modalidades

Faremos uma breve análise sobre espécies de instrumentos extrafiscais. Em que pese a importâncias das modalidades de extrafiscalidade, não iremos nos alongar neste tópico utilizando-as apenas de forma exemplificativa, visto que o maior objetivo deste trabalho é a diferenciação entre sanção e extrafiscalidade.

#### 3.2.1 – Imunidades

As imunidades tributárias são regras negativas de competência utilizadas como exemplo de não tributação que se vinculam diretamente à realização dos fins a serem promovidos pelo Estado.

---

<sup>1</sup> O alargamento das atividades públicas conduziu a um progressivo e contemporâneo alargamento do conceito de gasto público, em tradução livre dos autores.

<sup>2</sup> Uma clara ampliação dos mecanismos através dos quais se financia esse gasto público, em tradução livre dos autores.

<sup>3</sup> Senão que encaminham ao cumprimento direto dos objetivos constitucionais, em tradução livre dos autores.

A finalidade de proteção da Federação implica na imunidade recíproca entre os entes federados (artigo 150, inciso VI, alínea a). A proteção da liberdade religiosa e de culto leva à exclusão da tributação sobre os templos de qualquer culto (artigo 150, inciso VI, alínea b). A proteção ao processo democrático, o objetivo de erradicação da pobreza e a promoção do desenvolvimento social implicam nas imunidades dos partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de assistência social sem fins lucrativos (artigo 150, inciso VI, alínea c). O objetivo de estimular a difusão de ideias e de informações leva à proibição de tributação dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão (artigo 150, inciso VI, alínea d). E, conforme incluído pela Emenda Constitucional nº. 75/2013, a intenção de estimular e proteger a música brasileira implica na imunidade aos fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros (artigo 150, inciso VI, alínea e). (LEÃO, 2014)

Por meio da exclusão de encargos tributários, as imunidades constituem uma forma de garantir a eficácia jurídica dos princípios constitucionais que consagram a proteção a valores consagrados pela ordem constitucional.

### 3.2.2 Isenções

As isenções também servem para a consecução das finalidades públicas, entretanto atuam no plano legal diferente das imunidades que atuam no plano constitucional e estão vinculadas à realização de finalidades extrafiscais.

As normas de isenção incidem exatamente para que não incida a de tributação, impedindo o nascimento da obrigação tributária.

Existem isenções meramente técnicas, em que o legislador utiliza o instituto da isenção somente para descrever a hipótese de incidência, ainda que não se trate propriamente de uma isenção, sem representar qualquer excepcionalidade. Utilizada apenas para definir os contornos do campo de incidência.

Por outro lado, as isenções próprias ou de subvenção têm a finalidade de estimular ou desestimular determinado comportamento através da tributação. Segundo Shoueri, o legislador “procura destacar um grupo dentre os ‘iguais’, dando-lhe um tratamento diferenciado, mais benéfico que o genérico”. Apenas as isenções próprias podem ser classificadas como espécies de normas tributárias indutoras.

### 3.2.3 Incentivos Fiscais

As normas tributárias indutoras também podem ser instituídas na forma de incentivos fiscais, ou seja, em forma de desoneração tributária que pode ocorrer através de



uma série de institutos, tais como as próprias isenções, mas incluindo também reduções de alíquota ou base de cálculo, concessão de créditos tributários, regimes diferenciados, diferimentos, entre outras possibilidades. Estes incentivos são chamados por parte da doutrina de “isenções parciais”.

No texto constitucional há previsões para utilização de incentivos fiscais para a realização de determinadas finalidades estatais. Alguns deles estão relacionados diretamente com determinados tributos, enquanto outros são estabelecidos quando da previsão de determinadas finalidades estatais.

Há autorização constitucional para utilização de isenções, reduções e diferimentos de tributos federais com a finalidade de desenvolvimento das regiões menos desenvolvidas, visando à redução das desigualdades regionais (artigo 43, §2º, inciso III), assim como previsão para o estabelecimento de critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência (artigo 146-A, caput). O objetivo de incentivar às microempresas e empresas de pequeno porte também levou à autorização de criação de regimes especiais de tributação diferenciada (artigo 146, inciso III, alínea d). A previsão para utilização de alíquotas diferenciadas em função do tipo e da utilização no caso dos automóveis, no que se refere ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA (artigo 155, §6º, inciso II), e de acordo com a localização e o uso do imóvel, no que toca ao IPTU (artigo 156, §1º, inciso II) também são exemplos dessa autorização expressa da utilização indutora dos tributos. Esta lista é meramente exemplificativa, já que ao longo do texto constitucional há uma série de outras indicações diretas ou indiretas acerca da autorização para utilização de incentivos fiscais, que criem estímulos vinculados às finalidades eleitas pelo constituinte como dignas de promoção. (Leão, 2014)

### 3.2.4 Tributos Com Natureza Propriamente Extrafiscalidade

Existem tributos cuja própria natureza é de intervenção no domínio econômico, possuem uma natureza regulatória e interventiva, que os diferencia de outros tributos cuja natureza é precipuamente arrecadatória.

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE para que a União disponha de recursos para a intervenção em determinado setor da economia é um grande exemplo. Dentro dessa categoria de tributos com natureza interventiva, temos como exemplo os Impostos sobre a Importação (artigo 153, inciso I da Constituição), sobre a Exportação (artigo 153, inciso II, da Constituição), sobre Produtos Industrializados (artigo 153, inciso IV da Constituição) e sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativos a Títulos ou Valores Mobiliários (artigo 153, inciso V da Constituição)

### 3.3 - Requisitos

Dentro do tema “requisitos” da extrafiscalidade, possuem grande relevo dois controles, o controle de proporcionalidade e o controle de igualdade, que se passa a analisar.

#### 3.3.1 - O Controle de Proporcionalidade

A função primordial da proporcionalidade no controle das medidas tributárias extrafiscais é reduzir as possibilidades de restrição a direitos fundamentais e princípios jurídicos, mediante avaliação dos efeitos colaterais decorrentes do emprego de qualquer medida, mesmo que destinada à realização de outra(s) finalidade(s) também resguardada(s) pela Constituição.

Desta maneira, o controle de proporcionalidade demanda o exame dos efeitos de uma medida tributária tanto na promoção de determinados princípios jurídicos, quanto na restrição de outros princípios contrapostos, exigindo a avaliação das repercussões das medidas tributárias extrafiscais, ou seja, tem como requisitos a validade da medida tributária extrafiscalidade estabelecida pelo Poder Público e o próprio fim primordialmente perseguido através desta medida.

Nesta relação entre a extrafiscalidade e a proporcionalidade, examinaremos a proporcionalidade em sua perspectiva normativo-funcional pressupondo a avaliação sob dois aspectos: a identificação da dimensão normativa da proporcionalidade e sua compreensão funcional.

#### a - Proporcionalidade e Dimensão Normativa

As normas jurídicas são classificadas doutrinariamente em princípios e regras, entretanto Humberto Ávila reconhece a existência de algumas normas que não se enquadram em nenhuma destas categorias, os postulados.

A uma, porque não se situam no mesmo nível de aplicação: os princípios e as regras são normas objeto da aplicação; os postulados são normas que orientam a aplicação de outras. A duas, porque não possuem os mesmos destinatários: os princípios e as regras são primariamente dirigidas ao Poder Público e aos contribuintes; os postulados são frontalmente dirigidos ao intérprete e aplicador do Direito. A três, porque não se relacionam da mesma forma com outras normas: os princípios e as regras, até porque se situam no mesmo nível do objeto, implicam-se reciprocamente, quer de modo preliminarmente complementar (princípios), quer de modo preliminarmente decisivo (regras); os postulados, justamente porque se situam num metanível, orientam a aplicação dos princípios e das regras sem conflituosidade necessária com outras normas.



Os postulados se dividem em duas subespécies: os “postulados meramente hermenêuticos, destinados à compreensão geral do Direito e os postulados aplicativos, cuja função é estruturar sua aplicação concreta”

A proporcionalidade representa um postulado aplicativo com o propósito de conferir ao legislador e ao intérprete aparato para a adequada aplicação dos princípios, apontando para a solução de eventual conflito envolvendo duas ou mais destas espécies de normas em razão do emprego de um meio para a realização de uma delas.

A classificação da proporcionalidade como um postulado representa um indicativo relevante de sua função normativa que servirá como uma diretriz para harmonizar o conflito entre princípios constitucionais, em face de um instrumento tributário extrafiscal.

O controle de proporcionalidade demanda aplicação de três regras: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Cada etapa deste controle envolve diferente tipo de exame, mas todas elas são imprescindíveis à definição da validade da adoção de medida tributária extrafiscal.

#### **b - Controle de Adequação**

O controle de adequação envolve uma relação direta entre um meio e um fim, sem, ainda, demandar qualquer espécie de comparação em face das demais alternativas de que dispunha o legislador. Neste caso, basta que a medida possa conduzir à realização do fim para que se afirme sua adequação.

A finalidade perseguida por meio das medidas tributárias extrafiscais deve ser indicada pelo próprio ente público e o controle de adequação deve ser exercido pelo Poder Judiciário nos estritos limites da finalidade em questão, dispensando-se a necessidade de exercício de imaginação em sede de controle jurisdicional.

Somente seriam válidas as medidas tributárias extrafiscais capazes de conduzir ao resultado almejado, entretanto com amparo em Ávila, é possível afirmar que se mostra adequada a imposição ou exoneração tributária extrafiscal que abstratamente, na maior parte dos casos e na data de sua adoção contribua para a melhor consecução de um estado ideal resguardado pelo texto constitucional.

#### **c - Controle de Necessidade**



No campo do controle da necessidade, deve-se comparar a eficácia destas medidas e o grau de restrição que cada uma delas ocasiona a outras finalidades constitucionais. A prevalência abstrata de um princípio jurídico sobre outros causa relevante impacto sobre o controle de necessidade.

Desta forma, a amplitude do controle de necessidade será maior quanto maior a restrição aos princípios contrapostas; quanto mais relevante(s) for(em) a(s) finalidade(s) afetada(s) pela medida tributária extrafiscal; quanto mais particularizada for a medida tributária extrafiscal.

#### **d - CONTROLE DE PROPORCIONALIDADE EM SENTIDO ESTRITO**

A aplicação da proporcionalidade em sentido estrito demanda avaliação de oportunidade e conveniência e cabe ao intérprete aferir as vantagens e desvantagens decorrentes da imposição ou exoneração tributária extrafiscal.

Por ser um exame dos mais complexo entre os já citados, alguns doutrinadores não o incluem como exigência do postulado da proporcionalidade. Verificamos, entretanto, que a medida adotada pelo Poder Público, na maioria das vezes, mais restringe a realização de finalidades constitucionais do que as fomenta.

#### **e - Aplicação das Regras Subjacentes ao Postulado da Proporcionalidade**

Evidentemente, a aplicação da proporcionalidade pressupõe a adoção de uma medida tributária extrafiscal válida e a conseqüente colisão de diferentes princípios jurídicos também válidos e está diretamente vinculada ao postulado da unidade da Constituição que pressupõe a busca de instrumentos para harmonizar a aplicação das normas constitucionais e seu controle demandará a análise da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito da medida tributária extrafiscal.

Conforme sustenta Afonso da Silva, a racional evolução do controle de proporcionalidade indica que a inadequação da medida dispensa o controle de necessidade, assim como a constatação da existência de outras medidas alternativas evidentemente melhores do que aquela eleita pelo legislador também dispensa o controle de proporcionalidade em sentido estrito:



A subdivisão da regra da proporcionalidade em três sub-regras, adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, conquanto praticamente ignorada pelo STF, é bem salientada pela doutrina pátria. Algumas vezes, contudo, a análise dessas sub-regras não tem sido feita de maneira a torná-las compreensíveis e aplicáveis na prática jurisprudencial. Muitas vezes é fornecido apenas um conceito sintético de cada uma delas, sem que se analise, no entanto, a relação entre elas, nem a forma de aplicá-las. Com isso, são ignoradas algumas regras importantes da aplicação da regra da proporcionalidade, impossibilitando sua correta aplicação pelos tribunais brasileiros. Uma dessas regras, trivial à primeira vista, mas com importantes consequências, é a da ordem pré-definida em que as sub-regras se relacionam.

Se simplesmente as enumerarmos, independentemente de qualquer ordem, pode-se ter a impressão de que tanto faz, por exemplo, se a necessidade do ato estatal é, no caso concreto, questionada antes ou depois da análise da adequação ou da proporcionalidade em sentido estrito. Não é o caso. A análise da adequação precede a da necessidade, que, por sua vez, precede a da proporcionalidade em sentido estrito.

A real importância dessa ordem fica patente quando se tem em mente que a aplicação da regra da proporcionalidade nem sempre implica a análise de todas as suas três sub-regras. Pode-se dizer que tais sub-regras relacionam-se de forma subsidiária entre si.

A evolução do controle de proporcionalidade indica que a inadequação da medida dispensa o controle de necessidade, bem como a constatação da existência de outras medidas alternativas melhores também dispensa o controle de proporcionalidade em sentido estrito.

Por outro lado, é imprescindível ao Poder Judiciário fundamentar suas decisões com base em cada uma das três regras já que a validade das decisões judiciais demanda a apresentação expressa de seus fundamentos, na forma do artigo 93, IX, da Constituição Federal.

### 3.3.2 - O Controle de Igualdade

A igualdade é o segundo instrumento para controle das medidas tributárias extrafiscais na qual poderão ser estabelecidos os limites do tratamento diferenciado para perseguição de fins externos ao Direito Tributário.

Baseado nas exigências da igualdade, o tratamento diferenciado entre dois contribuintes, para finalidades extrafiscais, somente terá validade quando, concomitantemente, (i) não representar irrazoável benefício singular ou individual; (ii) for respaldado por finalidade constitucional e (iii) decorrer da eleição de medida de comparação (critério) e elemento indicativo (fator de discriminação) adequados.

## **a - Igualdade e Dimensão Normativa**

As medidas tributárias extrafiscais também devem ser submetidas a um segundo instrumento, controle de igualdade, que demanda a verificação de uma harmonia entre os diferentes elementos que compõem a estrutura da comparação.

Em face das exigências da igualdade, o tratamento diferenciado entre dois contribuintes, decorrente do emprego de instrumentos tributários para a perseguição de finalidades extrafiscais.

Primeiramente para a aplicação da igualdade, como instrumento de controle das medidas tributárias extrafiscais, ressaltamos que nem sempre o discurso jurídico sobre o tema se pauta sobre os mesmos fundamentos. Sob uma denominação ampla de “igualdade”, existem diversas normas de diferentes espécies (regra, princípio ou postulado) com diferentes funções.

Em matéria de controle de medidas tributárias extrafiscais, interessa desenvolver o conteúdo da igualdade em sua dimensão de princípio e, em especial, de postulado.

Ao controle de igualdade sucumbirá a medida tributária extrafiscal que objetivar a consecução de finalidade absolutamente vedada, repudiada pelo ordenamento jurídico; repousar sobre diferenças manifestamente artificiais entre os sujeitos comparados; apontar critério de comparação totalmente ilegítimo, sem vínculo de pertinência lógica em face da finalidade que se pretende fomentar; eleger elemento indicativo que não mantenha relação fundada e conjugada em face do critério de discriminação.

## **b – Capacidade Contributiva e Extrafiscalidade**

A própria Constituição elegeu como critério ou medida de comparação entre os contribuintes a capacidade contributiva, nos termos do artigo 145, §1º, para os impostos cuja finalidade é fiscal. Nos tributos que objetivam a arrecadação dos recursos necessários à manutenção do Estado, analisa-se a igualdade na distribuição total da carga fiscal, como também a capacidade contributiva do contribuinte.

Por outro lado, quando estamos diante das normas tributárias indutoras, a análise incide nos direitos fundamentais, restringidos pela norma indutora e sua relação com as finalidades pretendidas.



A partir do momento que o critério da capacidade econômica vai perdendo seu destaque no campo da extrafiscalidade, o princípio da igualdade passa a utilizar um critério de diferenciação vinculado à finalidade extrafiscal, visto que a diferença de carga tributária levará em conta não apenas a capacidade contributiva, e sim o cumprimento da finalidade extrafiscal a ser alcançada.

Mesmo não sendo um critério geral das normas indutoras, há relação entre extrafiscalidade e capacidade contributiva, conforme destaca Martha Leão (2014):

Primeiro, porque ela ainda deverá ser usada como critério para determinar o que é ou não manifestação de riqueza passível de ser atingida pela tributação, simplesmente porque onde não há manifestação de riqueza, não há poder de tributar. E, segundo, porque ela ainda deverá ser usada como critério para determinar em que medida a cobrança poderá ser feita, sem afetar o mínimo existencial necessário para a sobrevivência digna, nem se tornar confiscatória.

Desta forma, a função indutora da norma tributária não pode justificar tributação de situações que não representem manifestações de riqueza ou que gerem efeitos que não sejam razoáveis, contrariando as garantias de proteção do mínimo existencial ou da vedação de confisco.

### 3 – DISTINÇÕES E PONTOS COMUNS

Resumindo os dois tópicos anteriores, pode-se dizer que a sanção tributária, para os fins do presente trabalho, se consubstancia como uma punição pelo não cumprimento de um dever legal ou, em outro giro verbal, pela prática de um ato ilícito. Para alguns, o prêmio relativo ao cumprimento espontâneo de dever legal também se enquadraria no conceito de sanção, mas esse não é conceito que interessa para o presente trabalho, como também não interessam outras funções citadas por alguns autores, como as funções educativa e retributiva.

Podem ser penais *lato sensu*, que se subdivide em penais *strito sensu* e as sanções administrativo-tributárias, como a aplicação de multas, a apreensão de mercadorias, entre outros; e as sanções civis, que se subdividem em juros de mora e correção monetária.

Como visto, as sanções devem obrigatoriamente estar previstas em lei e se sujeitam a limites, especialmente o princípio do não confisco, que se consubstancia também como uma expressão da proporcionalidade.

Já a extrafiscalidade tem por pressuposto a prática de ato lícito pelos agentes econômicos, mas o Estado, na sua busca pela consecução das finalidades públicas, se vê

obrigado a utilizar mecanismos tributários com fins que ultrapassam a mera arrecadação tributária, ou seja, de forma a induzir os agentes econômicos a desenvolver determinada(s) atividade(s) (extrafiscalidade incentivadora) ou a não desenvolver determinada(s) atividade(s) (extrafiscalidade desincentivadora).

Os limites da extrafiscalidade acabam sendo mais amplos do que aqueles já analisados para as sanções, até porque não há prática de ato ilícito pelo agente econômico: o que há é a prática de uma atividade desincentivada pelo Poder Público ou a inação em atividade incentivada pelo Poder Público.

No caso da extrafiscalidade incentivadora, seu pressuposto de validade se encontra principalmente na proporcionalidade entre as limitações à igualdade por ela impostas e o atingimento das finalidades buscadas pela norma extrafiscal.

Por outro lado, na extrafiscalidade desincentivadora, não pode o poder público aplicar medidas desincentivadoras tão severas que impliquem o impedimento da prática daquela atividade que o Estado pretende desincentivar, pois para tanto possui a seu dispor as normas diretivas a proibir expressamente aquela atividade, não podendo se utilizar da extrafiscalidade, cujo objetivo primordial é incentivar ou desincentivar, para proibir tal atividade. Caso assim proceda, nos dizeres de Ávila (2007), o Postulado do Legislador Coerente terá sido ferido de morte, pois o mesmo legislador que não proíbe (ao menos expressamente) edita textos legais que inviabilizam a prática daquela atividade. Ainda, tal qual ocorre para as sanções, há a vedação do confisco.



#### 4 - CONCLUSÃO

Por todo o exposto, deixou-se claro o âmbito de atuação das sanções e da extrafiscalidade, muito distintos, aliás, já que, pela distinção mais básica entre os institutos, aquelas representam uma resposta estatal à prática de um ato ilícito, enquanto esta atua no campo dos atos lícitos, mas que o Estado, para a consecução de suas atividades e o atingimento das finalidades constitucionais, pretende incentivar ou desincentivar.

Mais importante do que esta diferenciação, já pisada e repisada, é a análise a respeito dos limites dos institutos, pois, como há campos de atuação muito claros e distintos, um instituto não pode invadir o campo de atuação do outro, sob pena de se fulminar o pressuposto de validade dos institutos.

De tal sorte, pode-se dizer que, no caso das sanções, além da reserva de lei (ninguém será obrigado a fazer algo ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei), faz-se imprescindível que a sanção imposta guarde proporcionalidade com a falta cometida, sob pena de invalidade da sanção prevista ou efetivamente aplicada.

Por outro lado, no que tange a extrafiscalidade, necessário diferenciar a extrafiscalidade incentivadora da desincentivadora. Nesta, que segue uma lógica parecida com a sanção, mas que, repita-se, com ela não pode confundir-se. Assim, a extrafiscalidade desincentivadora não pode ter um efeito sancionatório, ou seja, não pode ser utilizada de forma a impedir ou inviabilizar determinada(s) atividade(s), pois para tanto o Estado possui a seu dispor as normas diretivas. Não pode o mesmo legislador entender que determinada atividade é lícita e, simultaneamente, inviabilizar essa mesma atividade, o que representaria uma inadmissível incoerência do Legislador.

Na extrafiscalidade incentivadora, por outro lado, o pressuposto de validade se encontra na proporcionalidade entre a limitação à igualdade que a extrafiscalidade traz em sua origem e os resultados esperados, no momento da elaboração da norma, bem como os resultados efetivamente obtidos, o que será analisado por intermédio do controle de efetividade das normas indutoras. Para que tal efeito possa ser realmente efetivo, a norma deve ser bastante clara em relação aos efeitos esperados e em que prazos, fatores sem os quais o controle posterior se torna absolutamente impossível.

Em ambos os casos, em caso algum a extrafiscalidade se tornará uma sanção, mas, na prática, é possível (mas não admissível) que determinada medida supostamente extrafiscal acabe por ter efeitos sancionatórios, ao inviabilizar o desenvolvimento de determinada atividade lícita,



o que, repita-se, não se pode admitir, pois o legislador teria sido incoerente ao entender lícita aquela atividade e, simultaneamente, inviabilizá-la por intermédio de um mecanismo extrafiscal.

Ainda em ambos os casos, a extrafiscalidade sem o controle prévio de proporcionalidade entre as restrições à igualdade a ela inerente e os efeitos almejados não pode subsistir, bem como não pode subsistir a extrafiscalidade sem o controle efetivo de sua eficácia, a ser realizado posteriormente à edição da lei e que depende de a própria lei prever os resultados desejados e também o lapso temporal necessário para se poder verificar, na prática, a ocorrência (ou não) daqueles resultados. Caso os resultados não tenham sido obtidos, inviável a subsistência da legislação extrafiscal em voga, que deverá ser reanalisada de forma a ser revogada ou de forma a se agravar as restrições à igualdade, caso a análise da proporcionalidade prévia assim o admita.





## REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **O postulado do legislador coerente e a não cumulatividade das contribuições**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). Grandes questões atuais do direito tributário. São Paulo: Dialética, 2007, p. 175-183.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos Princípios**. 13 ed, São Paulo: Malheiros, 2013.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de Polícia Fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001.

BECCARIA, Cesare. **Do Delito e das Penas**. 2. ed, São Paulo: Martin Claret, 9ª reimpressão, 2009.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Brasília: UNB, 1989. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 551/RJ. Relator: Ministro Ilmar Galvão, julgamento em 24/10/2002, publicação em 14/02/2003. Disponível em : <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266412>>. Acesso em: 05 ago. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 395/SP. Relator: Ministra Carmem Lúcia, julgamento em 17/05/2007, publicação em 17/08/2007. Disponível em : <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=479108>>. Acesso em: 05 ago. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 833.106/GO. Relator: Ministro Marco Aurélio, julgamento em 25/11/2014, publicação em 12/12/2014. Disponível em : <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7464567>>. Acesso em: 05 ago. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 91.707/SP. Relator: Ministro Moreira Alves, julgamento em 11/12/1979, publicação em 29/02/1980. Disponível em : <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=185303>>. Acesso em: 05 ago. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 582.461/SP. Relator: Ministro Gilmar Mendes, julgamento em 18/05/2011, publicação em 18/08/2011. Disponível em : <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626092>>. Acesso em: 05 ago. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 754.554/GO. Relator: Ministro Celso de Mello, julgamento em 22/10/2013, publicação em 28/11/2013. Disponível em : <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4933340>>. Acesso em: 05 ago. 2015.



COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e pratica das multas tributárias**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e tipo**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

DUGUIT, Léon. **Fundamentos do Direito**. Sergio Antonio Fabris Editor: Porto Alegre, 2005, tradução de Eduardo Salgueiro.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Estado**, São Paulo: Saraiva & C Editores, 1938. LEÃO, Martha Toribio. **Critérios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos**. Orientador: Prof. Titular Dr. Luís Eduardo Schoueri . Dissertação (Mestrado), Universidade de São Paulo, USP, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da Sanção Tributária**. 2 ed. Ver. e atual., São Paulo: Saraiva, 1998.

MASSON, Nathalia Ferreira. **O Conceito de Sanção na Teoria Analítica do Direito**. Orientador: Adrian Sgarbi. – Rio de Janeiro: PUC, Departamento de Direito, 2007, disponível em <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp077277.pdf>, acesso em 02 ago 2015.

NABAIS, José Cassalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Infrações e sanções administrativas**. São Paulo: RT, 1985.

PAPADOPOL, Marcel Davidman. **A extrafiscalidade e os controles de proporcionalidade e de igualdade**. Orientador: Prof. Dr. Humberto Bergmann Ávila. Dissertação (Mestrado), Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Programa de Pós- Graduação em Direito, 2009

SCHOUERI. Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra, **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.